



Verón, Carmen
Marcolini, Silvina
Goytia, Marisa
Maceratessi, Georgina
Mancini, Carina
Viñuela, Julián
Zuliani, Susana
Radi, Diego

Investigaciones Teóricas y Aplicadas de la Escuela de Contabilidad

ACTIVOS BIOLÓGICOS E INFORMACIÓN CONTABLE: CUESTIONES DE MEDICION Y LA GENERACION DE RESULTADOS

1. Introducción

En el marco de la contabilidad financiera, nuestra normativa contable establece que para el reconocimiento de resultados deberá aplicarse el *principio de lo devengado*. De esta forma la Resolución Técnica N° 17 (RT 17) "Normas Contables Profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general" establece en su punto 2.2.:

Devengamiento: "Los efectos patrimoniales de las transacciones y otros hechos deben reconocerse en los períodos en que ocurren, con independencia del momento en el cual se produjeron los ingresos y egresos de fondos relacionados".

Los hechos generadores de variaciones patrimoniales son básicamente:

- a) Compra-venta de bienes o servicios;
- b) Cambios en los precios específicos de los bienes;
- c) Procesos de producción prolongada.

El período en que ocurre la variación patrimonial y en consecuencia se reconoce contablemente es para cada caso:

- a) Momento de la transferencia de la propiedad o efectiva prestación del servicio.
- b) Momento en que el cambio sea definitivo y no proveniente de situaciones coyunturales.
- c) De acuerdo a los momentos de avance del proceso productivo.

En los entes dedicados a la actividad agropecuaria se incorpora un hecho diferente generador de resultados y que le es propio: el crecimiento vegetativo. Este hecho generador es el



que naturalmente experimentan los activos biológicos y que recibe habitualmente el nombre de producción. En efecto, el cambio en los atributos físicos de un animal o de una planta, producto de su propia naturaleza, aumenta o disminuye directamente el patrimonio del ente y por ende sus resultados .

En este sentido la Resolución Técnica N° 22 (RT 22) "Normas Contables Profesionales para la actividad agropecuaria" en su punto 8.2.1. establece:

"El fundamento del concepto producción es que se trata de una variación patrimonial no vinculada directamente con los costos incurridos, sino que la inversión en éstos desencadena un proceso de acrecentamiento que, en el curso normal de los negocios es irreversible, no siendo por lo tanto el costo incurrido representativo del valor del bien".

Este criterio para el reconocimiento de ingresos es coherente con los asignados a la medición de los activos vinculados en los que siempre aparece como preferible el uso de valores corrientes y queda el costo histórico como sucedáneo cuando el anterior no fuera posible de determinar.

Esta modificación introducida por la RT 22 nos parece trascendente y pone de manifiesto la clara intención de la normativa contable de reflejar la realidad económica, financiera y de resultados de un ente, de la manera más fiel posible. A través de ella se advierte que la contabilidad reconoce a la actividad agropecuaria separadamente del resto de las actividades productivas, poniendo de relevancia las características especiales que la diferencian. Los vegetales y animales objeto de su producción tienen la capacidad genética natural de generar su propio crecimiento y/o reproducirse y este atributo es propio y exclusivo de los bienes con vida o de los llamados activos biológicos.

Es importante aclarar que en esta actividad como en otras, también se manifiesta como hecho generador el cambio en los precios específicos de los bienes, determinando los llamados "Resultados por tenencia" o "Resultados por valuación de bienes de cambio a V.N.R." que surgen de comparar valor presente o de mercado y valor pasado o histórico para un mismo activo.

Un modelo contable basado en valores históricos no permitiría en ningún caso el reconocimiento de los cambios físicos de un activo biológico pero, aunque la aplicación de la RT 22 nos parece un avance de la normativa y una mejora en la medición de los activos, pasivos y causas de resultados de la empresa agropecuaria, creemos que no siempre la medición a valores corrientes alcanza este objetivo

Los interrogantes a responder son dos:

¿La aplicación de los criterios de medición previstos por la RT 22 permite siempre el reconocimiento contable de los resultados de producción y con ellos la medición de los activos involucrados de acuerdo con su grado de avance?



¿La información preparada para usuarios externos de acuerdo a esta norma, satisface los requerimientos informativos de los mismos?

El objetivo de este trabajo es encontrar una respuesta a estos interrogantes planteados; para ello luego de esta introducción, en la próxima sección analizamos los fundamentos de la normativa contable referida a las actividades agropecuarias, luego vinculamos los activos biológicos con los criterios de medición de la normativa contable nacional, para después presentar un estudio exploratorio transversal del comportamiento de las empresas con activos biológicos con respecto a los criterios de medición aplicados en los ejercicios cerrados durante el año 2008. Finalmente, exponemos nuestras reflexiones y las posibles respuestas a los interrogantes formulados.

2. Fundamentos de la normativa contable

Los cambios introducidos por la RT 22 en el contexto nacional y por la NIC 41 en el internacional tienen su fundamentación en la naturaleza de la actividad agropecuaria que origina incertidumbre al aplicarse un modelo tradicional de contabilidad. Los hechos específicos asociados con la propia transformación biológica alteran la sustancia de los activos y dificultan su tratamiento con un modelo contable basado en el costo histórico y la realización.

En general, la doctrina contable considera que los efectos de los cambios causados por la transformación biológica quedan mejor reflejados cuando se miden los activos involucrados a valores corrientes.

La utilización de valores corrientes para los activos biológicos y el reconocimiento de los resultados de producción han sido duramente criticados en ocasiones por la profesión contable, argumentando que los usuarios de los estados contables pueden verse confundidos por la presentación de números que pueden representarlo pero que están basados en suposiciones subjetivas no siempre verificables.

Además, la medición a valores corrientes conduce al reconocimiento de resultados cuya fecha de realización puede ser muy lejana y estar condicionada por riesgos importantes que sabemos son propios de la actividad. Si bien esta situación se condice con la aplicación del criterio de lo devengado para el reconocimiento de resultados y es coherente con nuestro marco conceptual, en la actividad agropecuaria donde los ciclos productivos son habitualmente extensos, se convierte en un factor adicional de incertidumbre.

No obstante, debemos lograr que la medición a valores corrientes sea lo más objetiva posible, y utilizar los criterios representativos de esta medición corriente, reconociendo los resultados generados por la transformación biológica de los activos.

Ahora bien, siendo conscientes de la importancia de reconocer el crecimiento vegetativo de plantas y animales y valorando la importancia de la normativa específica en este sentido, no estamos igualmente seguros de que la aplicación de dicha normativa permita el reconocimiento del avance productivo y su medición sea representativa del mismo.



3. Activos biológicos y medición contable

La definición de activo biológica implica la unión de dos conceptos, el de activo desde el punto de vista contable por una parte y el de biológico por la otra. La existencia de un activo biológico está determinada por el cumplimiento del concepto de activo contenido en la RT 16, según el cual un ente tiene un activo cuando, debido a un hecho ya ocurrido, controla los beneficios económicos que produce un bien (material o inmaterial con valor de cambio o de uso para el ente) y está a su vez condicionada por el hecho de que dicho activo tenga vida ya que el adjetivo biológico implica organismo vivo. En este sentido la Norma Internacional de Contabilidad N° 41 (NIC 41) "Agricultura", en su párrafo 5 establece que un activo biológico es un animal vivo o una planta. Por su parte la RT 22 en su punto 5 prescribe que los activos biológicos están compuestos por los vegetales y animales vivientes utilizados en la actividad agropecuaria que pueden estar en crecimiento, en producción o terminados.

Los criterios de medición para los activos biológicos establecidos por la RT 22 pueden resumirse de la siguiente forma, de acuerdo a su destino más probable:

- Bienes destinados a la venta
 1. Existe un mercado activo en su condición actual: Valor neto de realización
 2. No existe un mercado activo en su condición actual pero existe para similares bienes con un proceso de desarrollo más avanzado o completado:
 - a. Etapa inicial de su desarrollo biológico: Costo de reposición indirecto
 - b. Después de la etapa inicial de su desarrollo biológico: Valor neto descontado del flujo neto de fondos a percibir
 3. No existe un mercado activo: Valores de mercado
- Bienes no destinados a la venta
 1. Existe un mercado activo en su condición actual: Costo de reposición directo
 2. Existe un mercado activo para similares bienes al inicio de su etapa de producción: Costo de reposición directo medido en la etapa de inicio de su producción comercial neto de depreciaciones acumuladas
 3. No existe un mercado activo: Costo de reposición indirecto más o menos otros elementos que dependen del grado de avance de desarrollo biológico del activo

En el caso de los bienes destinados a la venta la medición a costo de reposición indirecto no permite reconocer adecuadamente el avance productivo de los activos biológicos, sino solamente las diferencias de precios por los cambios en los valores de los insumos y gastos generados hasta la fecha de la medición. Respecto a la medición a valor actual debiéramos plantear varias cuestiones antes de dar una afirmación.

Para los bienes no destinados a la venta la medición a costo de reposición indirecto tampoco permite el reconocimiento del crecimiento biológico de los activos, sino solamente de los



cambios en los precios relativos de los costos ocasionados para obtener el activo.

Por otra parte, cada vez que la RT 22 permite la medición a valores históricos en los casos en que no sea posible o demasiado costosa la utilización de valores corrientes, se vulnera todo el esfuerzo de la profesión por incorporar un nuevo hecho generador de resultados y reconocer la transformación biológica como tal y como activo al mismo tiempo.

4. Mercado activo

Para definir el criterio contable adecuado a los activos biológicos y productos agropecuarios, tanto los destinados a la venta como al uso, la RT 22 utiliza el concepto de mercado activo al que se ocupa de definir. La existencia o no de este mercado condiciona el criterio de medición a aplicar, planteando las siguientes posibilidades:

- Existe mercado activo
 1. En su condición actual:
 - a. Destinados a la venta: VNR
 - b. No destinados a la venta: Costo de reposición directo
 2. Para similares bienes:
 - a. Destinados a la venta:
 1. Etapa inicial: Costo de reposición indirecto
 2. Después de la etapa inicial: Valor neto descontado del flujo de fondos netos a percibir
 - b. No destinados a la venta: Costo de reposición directo neto de depreciaciones acumuladas
- No existe mercado activo:
 1. Destinados a la venta: Valores de mercado
 2. No destinados a la venta: Costo de reposición indirecto más o menos otros elementos que dependen del grado de avance de desarrollo biológico del activo

La RT 22 incluye la siguiente definición de mercado activo:

“para ser considerado activo a efecto de esta resolución técnica, un mercado debe cumplir con las siguientes condiciones:

- i) Los productos que se comercializan en él deben ser homogéneos;



- ii) Deben existir compradores y vendedores en cantidad suficiente en forma habitual, es decir que deben existir transacciones en la fecha o fechas cercanas a la de las mediciones contables; y
- iii) Los precios de las transacciones deben ser conocidos por los entes que operan en dichos mercados."

En general los productos de la actividad agropecuaria son homogéneos por lo que ésta no es una restricción a la definición de mercado activo. Con respecto a las otras dos condiciones se pueden hacer algunas consideraciones:

- a) De la lectura de la normativa parece surgir que para que un mercado sea considerado activo no requiere ser institucionalizado pudiendo tratarse, en consecuencia, de un mercado público, formal o de un mercado privado.
- b) La existencia de transacciones habituales con precios conocidos determina la existencia de un mercado activo independientemente de que dichas transacciones tengan un intermediario formal o no y de que los precios se formen a partir de lo que la institución intermediaria establezca de acuerdo a las variaciones del mercado o de lo que simplemente las partes definan.
- c) Los activos biológicos y productos agropecuarios que surgen de la producción de cereales y oleaginosas y de la actividad ganadera bovina, ovina, caprina, porcina, tienen un mercado activo formal por lo que no existen dudas al momento de asignar precios de cotización. Éstos se encuentran establecidos en dicho mercado institucional.
- d) Pero existen otros activos biológicos y productos agropecuarios que surgen de producciones menos masivas como la fruticultura, floricultura, la producción de algunos animales, algunos productos forestales, etc. cuya comercialización no accede a un mercado activo formal o institucionalizado. Es en estos casos donde se hace necesario disponer de elementos adicionales respecto a la definición de mercado activo.

Por su parte la NIC 41 sobre agricultura también incluye una definición de mercado activo para utilizar en la norma:

"Un mercado activo es un mercado en el que se dan todas las condiciones siguientes:

- a) los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos;
- b) normalmente se pueden encontrar en todo momento compradores y vendedores; y
- c) los precios están disponibles para el público."

Si bien las definiciones consideran los mismos aspectos, la RT 22 menciona precios conocidos por los entes que operan en dichos mercados y la NIC 41 de precios disponibles para el público lo que parece diferente. Esta diferenciación, sumada a las cuestiones ya comentadas en este punto, nos llevó a buscar otros conceptos de mercado activo.

La NIC 39, referida a instrumentos financieros, en su párrafo 71, considera que existe mercado activo cuando los precios de cotización están fácil y regularmente disponibles a través



de bolsa, de intermediarios financieros, de una institución sectorial, de un servicio de fijación de precios o de un organismo regulador, y esos precios reflejan transacciones de mercado actuales que se producen regularmente, entre partes que actúan en situación de independencia mutua. Si bien esta norma se refiere a otra clase de activos es evidente que requiere mercados institucionalizados y transparentes capaces de fijar los precios de una transacción.

Bajo este concepto de mercado activo, aquellos productos agropecuarios y activos biológicos que tienen un mercado activo institucionalizado podrían utilizarlo como valor razonable al momento de la medición contable. En los casos en que no exista un mercado así, se debería optar por criterios alternativos para evitar que se pierda objetividad en la determinación del valor corriente.

La RT 22 utiliza dos elementos para definir el criterio de medición adecuado para los activos agropecuarios: la existencia o no de mercado activo y su estadio biológico. Si aceptamos el concepto de mercado activo de la NIC 39 en pos del respeto por los requisitos de confiabilidad y verificabilidad de la información contenida en los estados contables, podemos aceptar los criterios establecidos por la RT 22 para "cuando existe mercado activo ya sea en su condición actual o para similares bienes con un proceso de desarrollo más avanzado o completado" y utilizar el precio de dicho mercado independientemente del grado de avance de la producción.

En cambio, si se tratase de un mercado informal o de simples transacciones entre proveedores y clientes se deberían utilizar los criterios de medición previstos para los bienes sin mercado activo.

No se plantea en consecuencia una modificación de criterios de medición sino precisar la definición de mercado activo de manera que se asimile a la utilizada por la NIC 39 y que garantice la utilización de un precio confiable y verificable.

Esta interpretación haría que la medición de muchos activos agropecuarios destinados a la venta en el curso normal de la actividad recaiga en el párrafo de bienes para los que no existe un mercado activo. En este caso, el empleo de valores sucedáneos para determinar valores razonables debería ir acompañada, siempre, por la comprobación del valor obtenido mediante un informe técnico.

5. Valor actual de los flujos de fondos futuros

La RT 22 prevé la utilización de este criterio de medición al cierre del ejercicio para los activos biológicos y productos agropecuarios destinados a la venta en el curso normal de la actividad del ente cuando no existe mercado activo en su condición actual pero sí existe para bienes similares con un proceso de desarrollo más avanzado y siempre que se encuentran después de la etapa inicial de su desarrollo biológico. Para el cálculo de este valor tiene en cuenta una serie de elementos cuya confiabilidad y verificabilidad determinan la aplicación o no de este criterio y agrega que si los elementos que se consideran no reúnen



los requisitos mencionados se debe aplicar costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar y como sucedáneo el costo original

Esta sujeción a la confiabilidad y verificabilidad de estos elementos, que además de ser variados tienen componentes subjetivos, provoca, en muchos casos, la no utilización del criterio y con ello la imposibilidad de reconocimiento del avance de producción y de los consiguientes resultados de producción agropecuaria aspecto éste resaltado como trascendente e innovador de la RT 22.

El marco conceptual nacional considera que la confiabilidad es un requisito de la información contenida en los estados contables que define de la siguiente forma:

Se hace necesario entonces establecer algunas pautas que mejoren la aplicabilidad del criterio. Bajo estas condiciones podemos mencionar las siguientes, tomando la enunciación que hace la norma:

- 1) Precio de venta esperado: La existencia de mercados de futuro y la posibilidad de negociar la comercialización de un producto determinado en un período futuro de tiempo permite conocer, en una fecha dada, los precios a los que se espera comercializar un producto en un futuro cercano. Se plantea la diferencia entre bienes para los que existe un mercado activo institucionalizado de los que no lo tienen ya que en los primeros los precios del mercado de futuro se conocen públicamente y de manera permanente. En cambio, en el segundo caso se hace necesario volver a una negociación entre partes. No obstante si dicha negociación existe y se formaliza a través de un contrato de futuro privado, dicho precio debiera ser considerado como el esperado para el futuro y por lo tanto útil para la medición de activos.
- 2) Costos y gastos adicionales hasta la venta que no se hayan devengado aún en el período: Esta variable no genera inconvenientes ya que la elaboración de presupuesto de costos nos da la información suficiente como para cubrir esta necesidad.
- 3) Períodos en los que se generarán los flujos de fondos futuros como consecuencia de los ingresos y de las erogaciones: En este aspecto debieran considerarse las modalidades de cobro de los montos de venta y los momentos de pago de los insumos productivos.
- 4) Riesgos asociados con la culminación del proceso de desarrollo: Los riesgos contemplados son los de precio, los de desarrollo biológico futuro, los climáticos, y los derivados de plagas o similares. La norma habla de una ponderación entre las distintas alternativas posibles de magnitudes a alcanzar por la probabilidad de que dicha magnitud se verifique. Creemos que la utilización de un precio esperado contempla para su determinación los riesgos de precios. Con respecto a los restantes riesgos que tienen que ver con la naturaleza, existen estadísticas sobre niveles de lluvias, granizos, condiciones del clima, etc. a través del tiempo en diferentes regiones del país, lo que permitiría una estimación de los riesgos climáticos. Las evaluaciones de profesionales especializados permitirían analizar los riesgos asociados al desarrollo biológico del producto y los menos previsibles son los riesgos asociados a plagas o similares en los que además su extirpación implica gastos adicionales hasta la venta.



- 5) Tasa de descuento que refleje las evaluaciones que el mercado hace del valor tiempo del dinero: En este aspecto se debiera aplicar una tasa de interés libre de riesgo y que considere las fechas de los flujos de fondos proyectados. La tasa elegida adquiere mayor relevancia cuando se aplica como criterio de medición el valor actual de los flujos de fondos futuros.

Independientemente de la aplicabilidad o no de este criterio de medición se agrega que su utilización no garantiza por sí sola el reconocimiento del crecimiento biológico de los activos medidos ya que dentro de los elementos a tener en cuenta para su determinación aparece la tasa de descuento que es de carácter financiero y no considera la evolución biológica de los bienes. Si bien al hablar de precio de venta esperado lo estamos haciendo sobre el valor futuro del activo actual *en las condiciones en que se encuentra*, la utilización de una tasa de descuento permite la determinación de una medida no siempre representativa del crecimiento biológico del activo.

A partir de estas reflexiones, y teniendo en cuenta que la diferencia de medición que se genera en los bienes al utilizar este valor actual se reconoce como resultado de producción, es que se propone que al calcular este valor se evalúe su razonabilidad con el objetivo de verificar que dicho valor sea representativo del valor del bien determinado.

Para ello es recomendable obtener una valorización de su volumen físico al momento de la medición recurriendo a profesionales especializados en cada tema. En caso de discrepancia, el último debería ser tomado como valor razonable.

6. Información contable

Los usuarios primarios de la información contable de una empresa agropecuaria pueden agruparse en las siguientes categorías:

- Administrador: propietarios, gerentes y otros.
- Profesionales: asesores contables y legales, veterinarios, ingenieros agrónomos y otros.
- Terceros o externos: instituciones financieras, organismos recaudadores de impuestos, organismos nacionales del sector, otros productores rurales, proveedores, inversores y otros.

En cualquiera de los casos es fundamental que la información suministrada por la contabilidad sea representativa de la realidad de la empresa agropecuaria y las cuestiones analizadas hasta acá muestran las dificultades para generar esta información. De esta forma la información preparada para terceros en el marco de la normativa actual se enfrenta con dos problemas básicos:

- Se permite la medición a costo histórico, descartando en este caso toda posibilidad de reconocimiento del avance productivo.
- En los casos de mediciones a valores corrientes no siempre se trata de valores representativos de dicho avance productivo.

Bajo estas circunstancias, creemos que los estados contables de publicación no cubren las expectativas de los usuarios externos ni tampoco de los internos.



7. Estudio exploratorio sobre la aplicación de los criterios de medición para los activos biológicos previstos en la RT 22

A los efectos de analizar los criterios de medición aplicados por las empresas nacionales que cuentan con activos biológicos en sus patrimonios, hemos realizado un estudio exploratorio transversal de las empresas argentinas cuyas actividades principales se refieren a agricultura, forestación y pesca, y que cotizan sus instrumentos de capital en mercados de valores.

A través de los estados contables publicados en la página web¹ de la Comisión Nacional de Valores (CNV) en la Autopista de la Información Financiera se seleccionaron los correspondientes al año 2008. El total de empresas relevadas fue de 146 empresas, siendo 34 de ellas las que desarrollan actividades de agricultura, forestación o ganadería. La lectura y análisis de los estados contables de estas empresas permitió establecer que 11 de ellas contaban con activos biológicos expuestos como Bienes de Cambio o Bienes de Uso, de acuerdo a lo establecido por la RT22.

De las empresas relevadas, las que incluyen activos biológicos en su patrimonio, son las siguientes:

- Agroamerican Group S.A.
- Alto Paraná S.A.
- Avex S.A.
- Bodegas Esmeralda
- Celulosa Argentina S.A.
- Grupo Estrella S.A.
- INTA Industria Textil Argentina
- La Agraria S.A.
- Los Grobo Agropecuaria S.A.
- Mastellone Hermanos S.A.
- Quickfood S.A.

En las tablas que presentamos a continuación, mostramos los resultados del estudio realizado, clasificado de acuerdo a las cuestiones que queríamos relevar:

¹ www.cnv.gov.ar



a) Actividades vinculadas con la tenencia de activos biológicos:

ACTIVIDAD	CANTIDAD
Bosques	2
Tambo	1
Algodón	1
Hacienda	2
Aves	1
Vid	2
Plantaciones textiles	1
Olivo	1
Total	11

b) Consideración de los activos biológicos como bienes de cambio o bienes de uso:

Bienes de Cambio	5
Bienes de Uso	4
Ambos	2
Total	11

c) Criterio de medición aplicado a los activos biológicos considerados como bienes de cambio:

CONCEPTOS	CANTIDAD
Costo original	2
Costo de reposición	1
Costo de reproducción y en función al grado de avance	1
Mayor valor entre el costo corriente de reforestación y el margen comercial estimado	1
Flujo de fondos futuros descontados	2
Valores netos de realización	2

Es importante aclarar que dentro del rubro Bienes de Cambio en dos empresas se incluyen activos biológicos diferentes medidos de acuerdo con criterios diferentes.



- d) Criterio de medición aplicado a los activos biológicos considerados como bienes de uso:

Costo original reexpresado neto de depreciaciones	6
---	---

- e) Empresas con activos biológicos de largo plazo y criterio de medición aplicado:

CONCEPTOS	BIENES DE CAMBIO	BIENES DE USO
Mayor valor entre el costo corriente de reforestación y el margen comercial estimado	1	
Costo original reexpresado neto de depreciaciones		6
Costo de reproducción	1	
Flujo de fondos futuros descontados	1	
Valor neto de realización	1	

En nuestro estudio observamos la incidencia de la actividad o el destino (bien de cambio o bien de uso) en la aplicación de los distintos criterios de medición para los activos biológicos, no pudiendo arribar a una conclusión válida sobre este aspecto en esta instancia de nuestra investigación. Un aspecto destacable es el caso de empresas que realizan la misma actividad pero utilizan indistintamente valores corrientes o el costo para medir dichos activos.

8. Reflexiones

Los interrogantes planteados al comienzo tienen respuesta:

- 1) La aplicación de los criterios de medición previstos por la RT 22 no siempre permiten el reconocimiento contable de los resultados de producción.
Las mediciones a valores históricos y a costo de reposición indirecto no son adecuadas para lograr el cumplimiento del espíritu de la normativa que pretende exponer el desarrollo productivo de un activo biológico.
La medición a valor actual de los flujos de fondos netos descontados tampoco garantiza la medición del desarrollo biológico de un activo desde el momento que factores ajenos al mismo (tasas de descuento) son considerados para su determinación.
Las mediciones a valor neto de realización y a costo de reposición directo son las únicas que llevan implícito el reconocimiento del avance productivo como hecho generador de resultados, pero su utilización no siempre es posible ni se encuentra prevista por la normativa en muchos casos.
- 2) Desde esta perspectiva, la información preparada para usuarios externos de acuerdo a la norma, no satisface los requerimientos de información.



Si consideramos que el avance productivo no siempre se refleja contablemente, es evidente que en muchos casos las mediciones expuestas para los activos biológicos no son representativas de los mismos ni de los resultados por éstos generados.

La existencia de mercado activo es un factor condicionante del reconocimiento del avance productivo ya que excepto en los casos de bienes destinados a la venta que se encuentran en su etapa inicial de desarrollo biológico donde se aplica el costo de reposición indirecto, en los restantes casos los criterios de medición previstos por la normativa ante la existencia de mercado activo contemplan la posibilidad de reconocer estos resultados.

No obstante, el criterio de medición que corresponde aplicar en cada caso determina los montos a reconocer como avance productivo ya que si bien trabajamos con valores corrientes, puede tratarse de un valor neto de realización o de un costo de reposición directo. En el primer caso, se trata de un valor de salida al que se le restan los gastos de la venta y en el segundo caso de un valor de entrada al que se le suman los gastos inherentes a la compra. Esta consideración de los gastos de la operación provoca que los resultados de producción reconocidos en un caso y en el otro, difieran según el tratamiento asignado a los gastos de la operación en un criterio y en el otro, aunque estos gastos no guarden relación alguna con el desarrollo biológico del activo medido.

El relevamiento empírico realizado pone de manifiesto que las empresas argentinas con activos biológicos exponen en muchos casos argumentos para la no aplicación de los criterios propuestos por la RT 22 para cada grupo de activos, limitando aún más las posibilidades de medición de los resultados de producción. Además, en los casos en que se aplican los criterios de la normativa, son muy pocas las empresas que utilizan criterios capaces de reconocer el desarrollo biológico de los activos.

Estamos convencidos que, si bien la RT 22 representa un gran avance de la contabilidad hacia el mejor reflejo de la realidad económica y de resultados de una empresa, deja abiertas demasiadas oportunidades de que ello no suceda.

9. Referencias bibliográficas

INTERNACIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (IASB, 2010): Norma Internacional de Contabilidad Nro. 41: Agricultura

FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS (FACPCE, 2008):

- a) Resolución Técnica Nro. 22: "Normas contables profesionales para la actividad agropecuaria"
- b) Resolución Técnica Nro. 17: "Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general".
- c) Resolución Técnica Nro. 16: "Marco conceptual de las normas contables profesionales".

GALLO, D. y MARCOLINI, S. (2007): "Algunas consideraciones sobre la Resolución Técnica Nro. 22", 2do. Congreso Metropolitano de Ciencias Económicas, Buenos Aires.



MARCHESE, D., MARCOLINI, S., VERÓN, C. (2010): "La utilización del valor razonable (fair value) en las NIIF para PyMES y en las normas contables profesionales en la medición de los activos biológicos. Una propuesta de medición para los activos biológicos sin mercado activo", 18vo. Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas, Buenos Aires .